



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: **AUTOALLES, s.r.o., v likvidácii**, Trusalová 1, Turany, IČO: 36 359 033, zastúpeného: *JUDr. Mario Buksa, právne služby, s.r.o.*, so sídlom Červenej armády 1, Martin, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/4411-22444/2011/993168-r zo dňa 23. februára 2011, o odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/31/2011-30 zo dňa 30. novembra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/31/2011-30 zo dňa 30. novembra 2011, **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/228/4411-22444/2011/993168-r zo dňa 23. februára

2011, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/95248/10/Sum zo dňa 15. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie september 2007 žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 60 371,67 eura.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, odvolávajúc sa na ustanovenia § 2 ods. 1 písm. c/, § 11 ods. 1, § 20 ods. 1 a 2, § 22 ods. 1, § 42, § 43 ods. 1, § 49 ods. 1 a § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a článok 313 a 314 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „Smernica Rady 2006/112/ES“) uviedol, že dôležité pre postup zdanenia použitých automobilov nakúpených žalobcom v inom členskom štáte a následne predávaných v tuzemsku tretím osobám je, aké je postavenie dodávateľa ojazdených automobilov, t.j. či je vo svojom členskom štáte registrovaným na daň z pridanej hodnoty a v akom daňovom režime predaj tuzemskému daňovému subjektu uskutočnil (či v štandardnom alebo osobitnom režime). Uviedol ďalej, že dodávatelia ojazdených automobilov z členských štátov európskeho spoločenstva boli osoby identifikované pre daň z pridanej hodnoty, pričom nákup ojazdených automobilov sa uskutočňoval v dvoch režimoch zdanenia, osobitnom a bežnom. Pokiaľ išlo o osobitný režim zdanenia, na posudzovaných faktúrach bolo uvedené, že dodávka ojazdených vozidiel sa uskutočňuje v osobitnom režime marže a pri predaji vozidiel bola uplatňovaná osobitná úprava dane v súlade s § 66 ods. 7 zákona o DPH a žalobca si daň na vstupe vzťahujúcu sa k základu dane podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH neodpočítal, pričom následne pri predaji vozidiel za základ dane považoval kladný rozdiel medzi predanou a kúpnu cenou znížený o daň v súlade s § 66 ods. 3 zákona o DPH. Uvedený postup žalobcu bol správny a nebol predmetom zistenia porušenia daňových predpisov. V druhom, bežnom režime dane, dodávatelia na faktúrach uviedli, že dodávky ojazdených motorových vozidiel považujú za intrakomunitárne dodanie v rámci spoločenstva oslobodené od dane a vozidlá sú predávané podľa normálneho uplatňovania DPH, t.j. nepodliehajú osobitnej úprave. Krajský súd uviedol, že z výkladu ustanovenia § 66 ods. 14 zákona o DPH vyplýva, že ak predávaný tovar nebol zdanený podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v inom členskom štáte a bol dodaný v režime oslobodenia od dane ako intrakomunitárne dodanie, dodanie podľa obdobného ustanovenia ako § 43 zákona o DPH, v tomto prípade sa nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu považuje za nadobudnutie podľa § 11 zákona o DPH. V prípadoch,

keď žalobca nadobudol ojazdené motorové vozidlá od osôb identifikovaných pre DPH v inom členskom štáte v režime oslobodenia od dane, postupoval žalobca následne podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH a za základ dane považoval kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou znížený o daň. Takýto postup podľa názoru krajského súdu nebol správny. Konštatoval, že vzhľadom na to, že dodávatelia z iných členských štátov Európskej únie si neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy, či už podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte alebo podľa komunitárneho práva (Smernica Rady 2006/112/ES), nemôže si ani žalobca uplatniť osobitnú úpravu v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH, pretože sa na neho nevzťahuje žiadna zo situácií uvedených v tomto zákonnom ustanovení t.j. tovar bol dodaný osobami, ktoré sú identifikované pre daň v inom členskom štáte a tieto osoby si neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy. Podľa krajského súdu je nepochybné, že k dodaniu tovaru došlo z územia iného členského štátu do tuzemska, pričom aj na území ostatných členských štátov EÚ platí obdobná právna úprava ako v našom právnom poriadku, konkrétne § 43 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého oslobodené od daní je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte a v takomto prípade sa jedná o tzv. intrakomunitárne dodávky, ktoré sú a priori oslobodené od dane. Ak teda zahraničné daňové subjekty identifikované pre daň dodávali tovar do iného členského štátu, pričom neuplatnili osobitný režim zdanenia a nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte (žalobca je identifikovaný pre DPH), takéto dodanie je oslobodené od dane, a preto pri následnom predaji takéhoto tovaru je žalobca povinný uplatniť bežný režim zdanenia, t.j. odvieť daň podľa § 22 ods. 1 až 4 zákona o DPH a z uvedeného dôvodu preto mala byť daň odvedená u odberateľa pri ďalšom predaji použitého tovaru tretím osobám, avšak nie rozdielovým spôsobom, ale zo všetkého čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal od príjemcu plnenia (§ 22 ods. 1 zákona o DPH). Obchodník pri predaji ojazdených vozidiel, ktoré mu boli dodané na území Európskych spoločenstiev, je podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH povinný uplatňovať osobitnú úpravu dane, len v prípadoch, ak mu boli dodané tovary osobami uvedenými v § 66 ods. 2 písm. a/ až c/ zákona o DPH, pričom podľa § 66 ods. 7 zákona o DPH nemá nárok na odpočítanie dane. Žalobca si pri kúpe ojazdených motorových vozidiel uplatnil odpočítanie dane, čo bolo v rozpore s § 66 ods. 7 zákona. Základ dane podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH môže platiteľ DPH uplatniť len v tom prípade, ak na prechádzajúcom stupni uplatnená daň nebola. Žalobca tým, že pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu vypočítal daňovú povinnosť, ktorú priznal v daňovom priznaní a súčasne si uplatnil právo na odpočítanie dane, aj podľa názoru krajského súdu sám deklaroval použitie bežného režimu zdanenia (možnosť

odpočítania DPH pri nákupe a v uplatnení DPH z predajnej ceny pri predaji). Krajský súd uviedol, že nie je možné použiť na jednu transakciu kombináciu bežného a rozdielového režimu uplatnenia dane. Na predchádzajúcom stupni bola uplatnená DPH, a to samotným daňovým subjektom pri zdanení nadobudnutia tovaru, a v takom prípade mal žalobca určiť základ dane pri predaji v tuzemsku podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH.

Krajský súd považoval za účelovú námietku žalobcu, že zo strany správnych orgánov nie je na žiadnom mieste uvedená informácia o tom, že či dodávateľ tovarov z iného členského štátu neuplatňoval osobitný režim dane. Súd poukázal na to, že tam, kde bol uplatnený osobitný režim zdanenia (t.j. tam kde dodávatelia uviedli na faktúrach, že dodávku uskutočňujú v osobitnom režime marže), postupoval žalobca správne a tento postup nebol predmetom zistení uvedených v protokole o výsledku daňovej kontroly. Podľa názoru prvostupňového súdu bolo v rámci daňového konania dostatočným spôsobom preukázané, a to z jednotlivých faktúr ako aj z cezhraničných informácií od belgickej, rakúskej daňovej správy, že v sporných prípadoch išlo o intrakomunitáme dodávky oslobodené od DPH u predávajúceho s povinnosťou zdanenia nadobudnutia u kupujúceho žalobcu a z týchto dokladov vyplynulo, že teda išlo o intrakomunitáme dodávky, predmetom ktorých bolo dodanie ojazdených motorových vozidiel, ktoré bolo deklarované v súhrnných výkazoch, kde bol uplatnený bežný režim DPH s oslobodením od DPH, teda nešlo o použitie osobitného režimu, teda režimu zdanenia prirážky. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že v prípade uplatnenia oslobodenia od dane je nadobudnutie ojazdeného motorového vozidla predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. c/ a nadobudnutím podľa § 11 ods. 1 a 2 a platiteľovi vzniká daňová povinnosť podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH. Pri nadobudnutí tovaru v zmysle § 11 zákona nemá nadobúdajúci možnosť sa rozhodnúť, či uplatní osobitnú úpravu dane alebo bežný režim dane. V prípade, že nadobúda tovar podľa § 11, je podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH osobou povinnou platiť daň a pri následnom predaji takéhoto tovaru je povinný určiť základ dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH - t.j. daň vypočítať zo všetkého čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia. Správne preto správne orgány vychádzali z celého kontextu ustanovení zákona o DPH, na ktoré odkazovali vo svojich rozhodnutiach, nie len z ustanovenia § 66 ods. 2 pís. c/ zákona o DPH, na ktoré poukazoval žalobca.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Žiline zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného

a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca uviedol, že postupoval v súlade s § 66 zákona o DPH, a to aj s ohľadom na režim platenia, resp. neplatenia DPH podľa domicilu jeho dodávateľov v rôznych častiach EÚ. Žalobca poukázal na záver krajského súdu, že podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH bolo možné postupovať len v prípade, že na predchádzajúcom stupni nebola uplatnená DPH, avšak správca dane cezhraničnou výmenou informácií zistil, že na predchádzajúcom stupni bola uplatnená DPH, a to samotným subjektom, z čoho vyvodil záver, že žalobca nemal možnosť postupovať podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH. K uvedenému záveru žalobca uviedol, že správca dane v čase vykonávania kontroly mal na rozdiel od žalobcu dve nasledovné pomôcky, možnosť medzinárodnej výmeny informácií a metodický pokyn k aplikácii ustanovenia § 66 zákona o DPH.

Správca dane mal na rozdiel od žalobcu možnosť cez medzinárodnú výmenu informácií kontaktovať a priamo konfrontovať postup jednotlivých zahraničných dodávateľov ojazdených automobilov, pričom zahraniční správcovia dane boli povinní poskytnúť súčinnosť, poskytnúť požadovaný rozsah informácií potrebných pre správne a presné určenie daňového režimu. Samotný žalobca nikdy ako bežný daňový subjekt nebude mať možnosť takýmto vyčerpávajúcim a presným spôsobom vynútiť si od svojich obchodných partnerov v zahraničí takýto rozsah presných a vyčerpávajúcich údajov o ich daňovom režime v zahraničí. Jediný doklad, ktorý do dnešného dňa mal žalobca k dispozícii, je iba samotná faktúra o predaji ojazdených vozidiel.

Žalobca v odvolaní ďalej uviedol, že správca dane, vzhľadom na veľmi komplikovaný a ťažko aplikovateľný tzv. osobitný režim uplatňovania dane z pridanej hodnoty vydal z dôvodu nejasností v praxi a z dôvodu aj právnej istoty daňových subjektov pri aplikácii spomínaného režimu § 66 zákona o DPH Metodický pokyn. Tento Metodický pokyn je zverejnený na stránke Daňového riaditeľstva SR do dnešného dňa, takže každý daňový subjekt, ale aj správca dane má k dispozícii veľmi presný a podrobný metodický pokyn k jednotlivým krokom a postupom pri uplatňovaní režimu DPH v zmysle § 66. O tom, že sa jedná o veľmi podrobný metodický materiál, plný konkrétnych príkladov svedčí aj fakt, že jeho rozsah je 11 strán. Čo je ale dôležité brať do úvahy v prípade tohto Metodického pokynu je dátum, ku ktorému Daňové riaditeľstvo prvýkrát vydalo toto usmernenie a sprístupnilo ho daňovej verejnosti - je to dátum január 2009. Z uvedeného teda jasne vyplýva, že v období rokov 2007 a 2008 (ktoré sú predmetom daňovej kontroly a následne súdneho sporu) neexistovalo oficiálne usmernenie zo strany ani Ministerstva financií SR ani zo strany

Daňového riaditeľstva SR. Keďže daňová kontrola v čase vykonávania kontroly už mala k dispozícii oficiálny Metodický pokyn, mala jasne stanovené a určené pravidlá a kritériá, podľa ktorých hodnotila postup a počínanie žalobcu. Týmto je postup správcu dane oproti postupu samotného žalobcu výrazne zvýhodnený, s právnou a metodickou oporou.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a došiel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo oznámené v súlade s ustanovením § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. I/228/4411-22444/2011/993168-r zo dňa 23. februára 2011, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/95248/10/Sum zo dňa 15. decembra 2010, ktorým bol za zdaňovacie obdobie september 2007 žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 60 371,67 eura.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v danom prípade bola medzi účastníkmi spornou otázka, či v súvislosti s predajom ojazdených motorových vozidiel nakúpených

v inom členskom štáte došlo k riadnemu zdaneniu daňou z pridanej hodnoty, a teda či žalobca splnil podmienky na uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku stanovené jednak v § 66 zákona o DPH, ako aj v Smernici Rady 2006/112/ES v článkoch 312 až 332.

Žalobca nakupoval ojazdené automobily od dodávateľov z členských štátov Európskeho spoločenstva v dvoch daňových režimoch, v osobitnej úprave uplatňovania DPH a v bežnom režime zdanenia ako intrakomunitárne dodanie oslobodené od dane, pričom tieto ojazdené automobily boli ďalej predávané a žalobca pri predajoch považoval za základ dane kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou (osobitná úprava podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH) bez ohľadu na to, v akom daňovom režime boli ojazdené automobily pri ich kúpe.

Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

- a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a
- b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

Podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

- a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo
- b) dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a/.

Podľa § 20 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa považuje za uskutočnené, ak by takýto tovar bol považovaný za dodaný v tuzemsku.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Osobitná úprava uplatňovania dane pri umeleckých dielach, zberateľských predmetoch, starožitnostiach a použitom tovare je upravená v § 66 zákona o DPH.

Podľa § 66 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH obchodníkom je zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojho podnikania kupuje, nadobúda v tuzemsku z iného členského štátu alebo dováža na účely ďalšieho predaja použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, a pri tom koná vo svojom mene na svoj účet alebo vo svojom mene na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej má právo na odplatu za obstaranie kúpy alebo predaja.

Podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskych spoločenstiev, je povinný uplatňovať osobitnú úpravu, ak uvedené tovary boli dodané

- a) osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte,
- b) osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte,
- c) iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte.

Podľa § 42 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý sa používal výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 3, a dodanie tovaru, pri ktorého nadobudnutí nie je možnosť odpočítania dane podľa § 49 ods. 7 písm. a/, b/, c/ a e/. Oslobodené od dane je dodanie vratných fliaš, pri ktorých nadobudnutí nie je možnosť odpočítať daň podľa § 49 ods. 7 písm. d/, a každé ďalšie dodanie týchto vratných fliaš.

Podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň. Ak ide o predaj použitého tovaru podľa odseku 1 písm. e/, základ dane podľa prvej vety sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok a na daňovú povinnosť sa vzťahuje § 19 ods. 3.

Podľa § 66 ods. 7 zákona o DPH platiteľ pri kúpe tovarov podľa odseku 1 od obchodníka, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, nemôže odpočítať daň vzťahujúcu sa k základu dane podľa odseku 3.

Podľa § 66 ods. 14 zákona o DPH nadobudnutie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností v tuzemsku z iného členského štátu, ak je predávajúcim obchodník z iného členského štátu alebo organizátor predaja verejnou dražbou z iného členského štátu a uvedený tovar bol zdanený podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v inom členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, nepovažuje sa za nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11.

Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

Podľa článku 226 bod 14 Smernice Rady 2006/112/ES bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovované podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje: v prípade uplatňovania jednej z osobitných úprav na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti odkaz na články 313, 326 alebo 333 alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenia, alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že sa uplatnila jedna z týchto úprav.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002

Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Nakoľko zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení obmedzí len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Tzv. intrakomunitárne obchody s tovarom sú založené na tom, že tovarový obchod medzi osobami identifikovanými pre DPH v rôznych členských štátoch EÚ prebieha tak, že na strane dodávateľa dochádza k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, ktoré je oslobodené od dane a na strane odberateľa dochádza k intrakomunitárnemu nadobudnutiu tovaru, ktoré je zdaňované. V systéme uplatňovania dane v členských štátoch EÚ platí základný princíp výberu dane z pridanej hodnoty členským štátom určenia, pričom tento princíp zdaňovania tovaru v štáte určenia sa uplatňuje pri splnení určitých podmienok a znamená zdanenie tovaru v tom členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

Ak predávané automobily neboli zdanené podľa osobitnej úpravy DPH v inom členskom štáte a boli dodané ako intrakomunitárne dodanie tovaru v režime oslobodenia od

dane, nadobudnutie tovaru v tuzemsku sa považuje za nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona.

Na návrh žalobcu v daňovom konaní správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveril, či zahraniční dodávatelia do súhrnného výkazu uviedli režim, v ktorom boli automobily dodané, pričom sa potvrdilo, že u obchodov, ktoré boli predmetom kontrolných zistení a dovýrubu DPH, boli vozidlá predané v režime intrakomunitárnej dodávky. Aj napriek tejto skutočnosti, teda že predávaný tovar bol oslobodený od DPH u dodávateľov s následnou povinnosťou zdanenia v štandardnom režime u odberateľa – žalobcu, žalobca zdanil len svoju prirážku (kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou) a nie predajnú cenu v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca teda nakupoval ojazdené automobily v bežnom režime DPH a následne pri ich predaji aplikoval osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH.

Na postup podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH (osobitné zdaňovanie, kde základom dane je kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou) však neboli splnené zákonné podmienky. V sporných prípadoch bola dodávateľom tovaru osoba, ktorá nespĺňala podmienky v zmysle § 66 ods. 2 zákona o DPH, keďže išlo o dodávateľov identifikovaných pre DPH v inom členskom štáte (nesplnená podmienka stanovená v § 66 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), dodávatelia ako osoby identifikované pre daň v inom členskom štáte pri dodaní tovaru neuplatnili oslobodenie od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte (nesplnená podmienka stanovená v § 66 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH), a dodávatelia tiež neuplatnili daň podľa osobitnej úpravy zákona o DPH alebo zákona platného v inom členskom štáte (nesplnená podmienka stanovená v § 66 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH).

Z ustanovení zákona o DPH ani zo Smernice Rady 2006/112/ES nevyplýva možnosť platiteľa DPH v rámci jedného obchodného prípadu použiť kombináciu bežného a osobitného režimu zdanenia tak, ako to vykonal žalobca, keď nákup ojazdených automobilov realizoval v bežnom režime zdanenia podľa § 11 zákona o DPH a pri ich predaji použil osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH. Podstata osobitného režimu zdanenia pri predaji použitého tovaru v tuzemsku spočíva v tom, že platiteľ dane má právo uplatniť tento režim zdanenia, len v prípade, ak na predchádzajúcom stupni nebola DPH uplatnená, čo vyplýva z ustanovenia § 66 ods. 2 zákona o DPH.

Odvolací súd musí prisvedčiť argumentácii žalovaného ohľadne námietok žalobcu, že v prípadoch nedefinovaných v § 66 ods. 2 zákona o DPH by sa obchodník mohol sám rozhodnúť, ktorý režim zdaňovania použije pri predaji ojazdených automobilov. Pri akejkolvek aplikácii právnych predpisov, a teda rovnako aj pri aplikácii zákona o DPH, nie je možné vychádzať len z jednotlivého ustanovenia a interpretovať ho bez ohľadu na znenie ostatných ustanovení tej istej právnej normy. Preto v súlade s názorom žalovaného najvyšší súd uvádza, že aj pri predaji vozidiel žalobcom nestačí vychádzať len zo znenia ustanovenia § 66 ods. 2 písm. c/ zákona, ale pre použitie osobitnej úpravy zdaňovania je potrebné jednak vychádzať zo znenia celého ustanovenia § 66 zákona o DPH a tiež z ostatných ustanovení zákona o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, považujúc rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ako aj prvostupňového správneho orgánu za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, vyhodnotiac námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobkyňa nebola v odvolacom konaní úspešná a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 18. apríla 2013

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská